

---

UDC 657.372.2

JEL classification: M41; M48

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>

**Сергій ОСТАПЧУК,**

кандидат економічних наук,  
старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки,  
вул. Героїв Оборони, 10, м. Київ, 03127, Україна,  
e-mail: [ostapchuk@faaf.org.ua](mailto:ostapchuk@faaf.org.ua)  
ORCID ID: 0000-0002-2342-6376

**Наталія ЦАРУК,**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування,  
Відокремлений підрозділ Національного університету біоресурсів і  
природокористування України «Ніжинський агротехнічний інститут»,  
вул. Шевченка, 10, м. Ніжин, Чернігівська обл., 16600, Україна,  
e-mail: [n.tsaruk@nati.org.ua](mailto:n.tsaruk@nati.org.ua)  
ORCID ID: 0000-0001-5426-1378

**ОЦІНКА ТА ДОКУМЕНТУВАННЯ НАСЛІДКІВ ВІЙНИ НА ПІДПРИЄМСТВІ:  
АНАЛІЗ ПРОФЕСІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ БУХГАЛТЕРА**

Остапчук С., Царук Н. Оцінка та документування наслідків війни на підприємстві: аналіз професійного потенціалу бухгалтера. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 3. С. 115–130. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>

Ostapchuk, S., Tsaruk, N. (2023). Otsinka naslidkiv viiny na pidprijemstvi: analiz profesiinoho potentsialu bukhhaltera [Assessment and documenting of the war consequences at the enterprise: analysis of the accountant's professional potential]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 3, 115-130. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>

**Анотація**

**Вступ.** Внаслідок повномасштабної війни багато підприємств, зокрема сільськогосподарських, зазнали прямих збитків: захоплення та знищення виробничих потужностей і об'єктів нерухомості, викрадення обладнання, транспортних засобів, запасів і сировини. Українська «формула миру» передбачає створення міжнародного механізму для відшкодування всіх збитків, завданих війною, за рахунок російських активів. Перший крок у цьому напрямку – оцінювання і фіксація завданої шкоди на рівні підприємства.

---

© Сергій Остапчук, Наталія Царук, 2023.

**Мета статті** – здійснити аналіз професійного потенціалу бухгалтера, щоби підтвердити його функціональну здатність вчасно та в повному обсязі провести оцінювання та документування наслідків війни (прямих збитків) на сільськогосподарському підприємстві.

**Методи дослідження.** За основу дослідження взято порівняльний аналіз складових (освіта, практичний досвід, чисельність професійної спільноти, методичне забезпечення) потенціалу фахівців, до функціональних обов'язків яких належить оцінювання майна юридичних осіб. Автори використовують методи порівняння, аналогії, індукції та дедукції, абстрагування, графічний та табличний метод, щоби довести гіпотезу дослідження. Окремі дані для дослідження зібрано методом опитування та подавання запитів на отримання публічної інформації.

**Результати.** Розкрито нормативні та організаційно-методичні засади оцінювання прямих збитків сільськогосподарського підприємства, завданих війною. Оцінено чисельність професійної спільноти незалежних оцінювачів та судових експертів. Представлено ідею реалізації бухгалтерського підходу до оцінювання прямих збитків сільськогосподарських підприємств. Результати дослідження свідчать, що потенціал освіти і практичного досвіду бухгалтера, масштабність професійного бухгалтерського руху дозволяють стверджувати, що тимчасові зміни до законодавства щодо надання професійному бухгалтеру права оцінювання прямих збитків, завданих сільськогосподарському підприємству у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, будуть доцільними. Переваги впровадження бухгалтерського підходу очевидні: масове застосування, стислі терміни, мінімальні витрати.

**Перспективи подальших досліджень.** Розкрити в цій публікації ідею розширення функцій професійного бухгалтера сільськогосподарського підприємства в умовах військового стану можна поширювати на інші галузі економіки, а розроблення методичного забезпечення реалізації таких функцій – може бути об'єктом нових наукових розвідок.

**Ключові слова:** прями збитки, оцінка майна, професійний бухгалтер, незалежний оцінювач, судовий експерт, методичне забезпечення оцінювання збитків, бухгалтерський підхід.

**Формули: 0, рис.: 3, табл.: 2, бібл.: 17.**

**Serhii OSTAPCHUK,**

Ph.D. (Economics),

Senior Research Fellow of the Accounting and Taxation Department,

National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics»,

10, Heroiv Oborony Street, Kyiv, 03127, Ukraine,

e-mail: ostapchuk@faaf.org.ua

ORCID ID: 0000-0002-2342-6376

**Nataliia TSARUK,**

Ph.D. (Economics), Associate Professor,

Associate Professor of the Accounting and Taxation Department,

---

Separated Unit of National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine  
«Nizhyn agrotechnical institute»  
10, Shevchenko Street, Nizhyn, 16600, Ukraine,  
e-mail: n.tsaruk@nati.org.ua  
ORCID ID: 0000-0001-5426-1378

## **ASSESSMENT AND DOCUMENTING OF THE WAR CONSEQUENCES AT THE ENTERPRISE: ANALYSIS OF THE ACCOUNTANT'S PROFESSIONAL POTENTIAL**

### **Abstract**

**Introduction.** *As a result of the full-scale war, many enterprises, particularly agricultural ones, suffered direct losses: the capture and destruction of production facilities and real estate objects, the theft of equipment, vehicles, stocks and raw materials. The Ukrainian «peace formula» envisages the creation of an international mechanism to compensate for all the damages caused by the war at the expense of Russian assets. The first step in this direction is assessing and recording the damage caused at the enterprise level.*

**Purpose.** *The article aims to analyze the professional potential of the accountant to confirm his functional ability to timely and fully assess and document the consequences of the war (direct losses) at the agricultural enterprise.*

**Methods.** *The research is based on a comparative analysis of the components (education, practical experience, size of the professional community, methodical support) of the potential of specialists whose functional duties include property valuation of legal entities. The authors use comparison, analogy, induction and deduction, abstraction, graphical, and tabular methods to prove the research hypothesis. Separate data for the study were collected by the survey method and submission of requests for obtaining public information.*

**Conclusions.** *The regulatory, organizational, and methodical principles of assessing direct losses of an agricultural enterprise caused by the war were revealed. The size of the professional community of independent evaluators and forensic experts was estimated. The idea of implementing an accounting approach to assessing the direct losses of agricultural enterprises was presented. The results of the study show that the potential of the accountant's education and practical experience and the scale of the professional accounting movement allows us to state that temporary changes to the legislation on granting a professional accountant the right to assess direct losses caused to an agricultural enterprise in connection with the armed aggression of the Russian Federation will be appropriate. The advantages of implementing an accounting approach are apparent: mass application, short deadlines, and minimal costs.*

**Discussion.** *Expanding the functions of a professional accountant of an agricultural enterprise in martial law conditions can be extended to other branches of the economy, and the development of methodical support for implementing such functions is the object of new scientific research.*

**Keywords:** *direct losses, property valuation, professional accountant, independent appraiser, forensic expert, methodical provision of damage assessment, accounting approach.*

**Formulas:** 0, **fig.:** 3, **tabl.:** 2, **bibl.:** 17.

**JEL classification:** M41; M48.

**Постановка проблеми.** Згідно з математичною теорією бухгалтерського обліку в процесі діяльності будь-якого підприємства завжди є позитивні та негативні елементи, що призводять до змін у балансі. Позитивні елементи такі: початкова вартість окремих частин активу і подальше її зростання; усі зменшення окремих частин пасиву, що призводять до збільшення власного капіталу. Негативними елементами ця теорія вважає суми окремих частин пасиву і всі збільшення цих сум, а також зменшення окремих частин активу підприємства. Відповідно, ціль бухгалтерського обліку – відобразити всі позитивні й негативні елементи, що відбуваються у процесі функціонування підприємства.

Мабуть, одним з найбільш негативних елементів для багатьох підприємств України, зокрема сільськогосподарських, є збитки, завдані внаслідок військових дій агресора – РФ. Захоплення і знищення адміністративних споруд та виробничих потужностей, викрадення обладнання, транспортних засобів, запасів і сировини – це лише частина прямих збитків, що зазнали суб'єкти господарювання. Навіть ті підприємства, які знаходяться далеко від лінії фронту, відчули на собі вплив війни внаслідок ракетних ударів, втрати частини персоналу і контрагентів, порушення логістичних шляхів, деформації структури ринку. Такі негативні елементи мають бути розкриті в системі бухгалтерського обліку підприємства, що вимагає передусім кваліфікованого оцінювання завданих збитків.

Сьомий пункт української «формули миру» передбачає створення міжнародного механізму для відшкодування всіх збитків унаслідок війни за рахунок російських активів, бо саме агресор повинен зробити все, щоб відновити порушену ним справедливість [1]. Підготовка до реалізації цього механізму вже розпочалася і охоплює фіксацію та збір доказів щодо завданої шкоди агресором. Ця підготовка має відбуватися і на рівні кожного підприємства, яке зазнало збитків та претендує на їх відшкодування. Зокрема, завдання для менеджменту підприємств – підтвердити узагальнені оцінки пооб'єктними обрахунками, що сформовано ще минулого року Постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 р. № 326 «Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації» та Указом Президента України від 21.04.2022 р. №266/2022 «Питання Національної ради з відновлення України від наслідків війни». Також запущено декілька державних ресурсів, призначених для фіксації завданої прямої матеріальної шкоди: зруйнованого (викраденого) і пошкодженого майна.

Однак масштабність збитків та їх подальше накопичення через продовження бойових дій актуалізує питання, хто повинен здійснювати їх оцінювання. Законодавчо визначено, що це завдання незалежних експертів-оцінювачів. Водночас бухгалтер як «найближчий» до підприємства фахівець теж у межах своїх функціональних обов'язків здійснює оцінку майна (активів) для цілей обліку. Відтак гіпотеза дослідження – чи

---

може бухгалтер в умовах військового стану та обмеженості професійних оцінювачів замінити (підстрахувати) останніх, щоби сформувати доказову базу злочинів агресора?

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Коли наслідки повномасштабного вторгнення РФ в Україну були очевидні, питання зміни облікової політики підприємств, оцінювання їх збитків розкривалися в публікаціях науковців і практиків. Зокрема, В. Жук, Ю. Бездушна, Є. Попко визначили методологічні підходи і напрями нормативно-методичного забезпечення змін облікової політики щодо нарахування амортизації в прискореному режимі [2]. Дослідження Я. Іщенко та інших присвячене розробці рекомендацій для сільськогосподарських підприємств щодо обліку спеціальних операцій із забезпечення функції управління в умовах воєнного стану [3]. Кулик А. критично оцінив особливості здійснення процедур зі зменшення корисності основних засобів у зв'язку зі збройною агресією [4]. Н. Костишин та Т. Яковець здійснили аналіз змін функціонування системи обліку та оподаткування під час дії воєнного стану, їх наслідків та пошук шляхів її адаптації до цих умов у контексті підтримки економіки держави [5].

Однак проблема кадрового забезпечення процесу оцінювання наслідків війни на підприємстві поки що не вирішена в публікаціях науковців. Натомість, дотичними до нашого дослідження є праці українських та іноземних науковців [6–8] щодо аналізу професійної підготовки та функцій бухгалтера, його спроможності опанувати нові шаблі в управлінні підприємством в діджиталізованому середовищі.

**Мета статті** – здійснити аналіз професійного потенціалу бухгалтера, щоби підтвердити його функціональну здатність вчасно та в повному обсязі провести оцінювання та документування наслідків війни (прямих збитків) на сільськогосподарському підприємстві.

**Методи дослідження.** За основу цього дослідження взято порівняльний аналіз складових (освіта і практичний досвід, чисельність професійної спільноти, методичне забезпечення) потенціалу фахівців, до функціональних обов'язків яких належить оцінювання майна юридичних осіб. Науковці на основі результатів останніх робіт, присвячених трансформації ролі бухгалтера в цифровому суспільстві, використовують методи порівняння, аналогії, індукції та дедукції, абстрагування, графічний та табличний метод, щоби довести гіпотезу дослідження. В цій роботі також використано дані опитування авторами науково-педагогічних працівників, що зайняті підготовкою студентів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», незалежних експертів-оцінювачів ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», судових експертів Київського науково-дослідного інституту судових експертиз, сертифікованих бухгалтерів – членів Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Щоби узагальнити дані щодо чисельності бухгалтерів в Україні, подано запит на отримання публічної інформації до Пенсійного фонду України та бухгалтерських громадських організацій. Дані щодо чисельності незалежних оцінювачів отримано з Державного реєстру оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності, розміщеного на сайті Фонду державного майна України. Дані про чисельність судових експертів взято з відкритих джерел.

У дослідженні також використано матеріали засідання Президії Національної академії аграрних наук України від 2 липня 2022 р. щодо «Наукового забезпечення

визначення шкоди та збитків завданих аграрним підприємствам війною: обліково-оціночний аспект».

### Виклад основних результатів дослідження.

Суб'єкти оцінювання майна підприємства. Будь-який аспект функціонування підприємства має бути відображений у системі бухгалтерського обліку, перетворившись у масив кількісно-вартісних показників, необхідних для аналізу та прийняття управлінських рішень. Прямі збитки, завдані суб'єктам господарювання внаслідок війни, також підлягають фіксації як на рівні підприємства – на бухгалтерських рахунках, так і на рівні галузі / держави шляхом передачі у відповідні державні реєстри (бази даних). До останніх належать такі: проєкт «Росія заплатить», розроблений Київською школою економіки спільно з Офісом Президента України та Міністерством економіки України (<https://damaged.in.ua/>); ресурс для документування воєнних злочинів та злочинів проти людяності, створений Офісом Генерального прокурора разом з українськими та міжнародними партнерами (<https://warcrimes.gov.ua/>); спеціальний чат-бот Tribunal.ua (<https://bit.ly/3hPpezs>); ресурс «Опора» (<https://russiancrime.org/>); об'єднаний майданчик для збору доказів воєнних злочинів та ін.

Як відомо, перший крок визнання і подальшого відображення будь-якого елемента активу чи пасиву (зокрема прямих збитків) – оцінювання його вартості. Оцінювання майна підприємства, залежно від цілей її подальшого використання, можуть виконувати: бухгалтер, незалежний експерт-оцінювач, сертифікований судовий експерт (рис. 1).

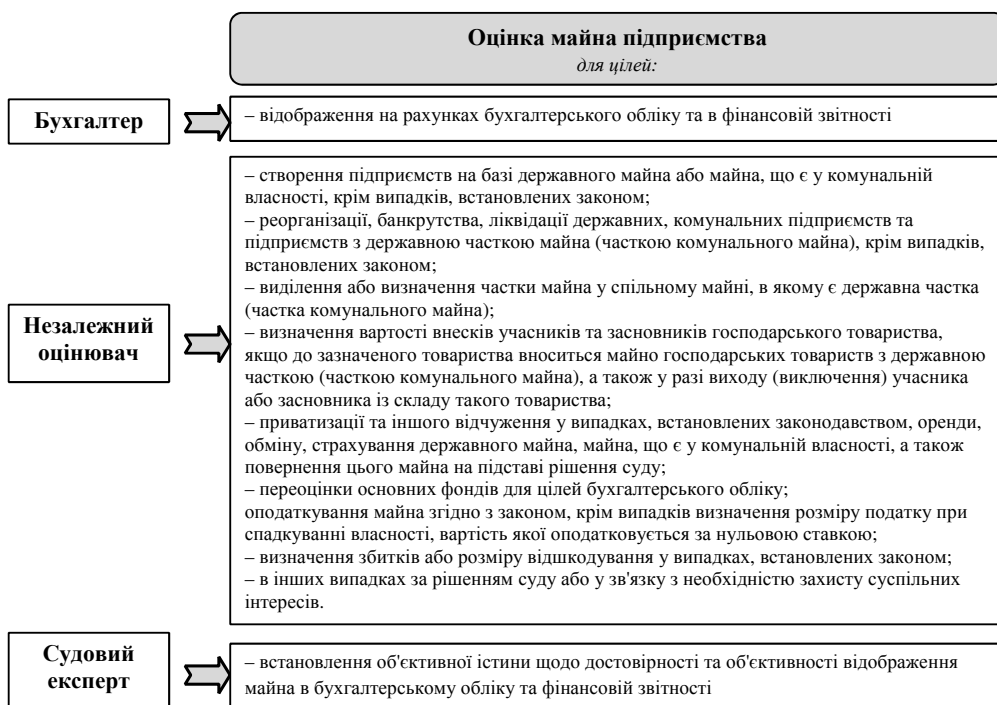


Рис. 1. Суб'єкти та цілі оцінювання майна підприємства

Джерело: розроблено авторами на основі [9].

Нормативні та організаційно-методичні засади оцінювання майна сільськогосподарського підприємства (зокрема, прямих збитків завданих війною) розкрито в табл. 1.

Таблиця 1

**Нормативні та організаційно-методичні засади оцінювання прямих збитків, завданих сільськогосподарському підприємству внаслідок війни**

Суб'єкт оцінювання	Законодавче регулювання діяльності	Додаткові вимоги	Методична забезпечення
Незалежний оцінювач	Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III	Наявність кваліфікаційного свідоцтва	Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затверджена спільним наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18.10.2022 р. № 3904/1223
Судовий експерт	Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-XII	Атестація	Методичні рекомендації, розроблені Науково-дослідними установами судових експертиз <sup>2</sup>
Професійний бухгалтер	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV	– додаткова добровільна/ обов'язкова сертифікація; – дійсний член громадської бухгалтерської організації <sup>1</sup>	Методичні рекомендації з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації, затверджені вченими радами ННЦ «Інститут аграрної економіки» (Протокол № 4 від 15.04.22 р.), ТДВ «Інститут обліку і фінансів» (Протокол № 3 від 14.04.22 р.)

Примітка: <sup>1</sup>У багатьох країнах прийнято, що професійним вважається бухгалтер, який пройшов додаткову добровільну / обов'язкову сертифікацію та є дійсним членом громадської бухгалтерської організації. В Україні це швидше ознака, а не обов'язкова вимога.

<sup>2</sup>В Україні функціонує 6 таких установ і кожна розробляє / має власні методичні рекомендації.

Джерело: розроблено авторами на основі [9–13].

Згідно з рис. 1 та табл. 1, оцінювання збитків підприємства, завданих внаслідок війни, входить до компетенції незалежного оцінювача та судового експерта, що

зафіксовано чинним законодавством. Крім того, судовий експерт формує матеріали такого оцінювання у формі доказів, що можуть бути використані у суді проти країни-агресора. Натомість оціночна діяльність бухгалтера визначається передусім межами облікової системи підприємства.

Однак фактор часу, масштаби збитків і нові руйнування спонукають нас порівняти чисельність кожної групи фахівців, щоб зрозуміти, чи зуміють вони вчасно і в повному обсязі виконати оцінювання прямих збитків.

Станом на 28.04.2023 в Державному реєстрі оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності числилося 13354 оцінювачів [14]. Проте, якщо не враховувати тих, чие свідоцтво втратило чинність, а також тих, хто не має спеціалізації з оцінювання майна, кількість незалежних оцінювачів становитиме менше 4,5 тис. осіб.

За даними відкритих джерел, чисельність атестованих судових експертів ще менша, станом на 31.12.2022 – лише 435 осіб [15].

Варто зауважити, що інших напрямів діяльності фахівців цих двох груп ніхто не скасовував, а тому їх завантаженість роботою буде доволі значна. Крім того, держава логічно зорієнтує експертів на першочергове оцінювання втрат громадян та інфраструктури. Внаслідок цього обрахунок збитків підприємств призупиниться (втрата доказів).

Наведені цифри дають зрозуміти, що зусиль цих фахівців може банально не вистачити, щоб оцінити та задокументувати всі збитки, завдані підприємствам унаслідок війни. Тому 2 липня 2022 р. на засіданні Президії Національної академії аграрних наук України презентовано ідею реалізації бухгалтерського підходу до оцінювання прямих збитків сільськогосподарських підприємств (табл. 2).

Таблиця 2

### Методологічні підходи до обрахунку втрат: SWOT-аналіз і вибір

Підходи / потенціал фахівців	Оцінка	Переваги	Недоліки
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ бухгалтерів > 10 тис. ос.	– за історичною вартістю; – за справедливою вартістю.	– масове застосування; – стислі терміни; – мінімальні витрати.	– підготовка кадрів; – складність ринкової оцінки.
ЕКСПЕРТНИЙ Оцінювачі / експерти 4,2 тис. ос./ 0,4 тис. ос.	– за ринковою вартістю.	– професійність кадрів; – ринкова оцінка.	– за кошти постраждалого; – обмежені можливості по часу і масовості; – складність.

Джерело: матеріали засідання Президії Національної академії аграрних наук України від 2 липня 2022 року.

Оскільки чинним законодавством бухгалтеру не надано повноваження щодо оцінювання майна на рівні незалежного оцінювача чи судового експерта (з огляду на його безпосередню пов'язаність з підприємством, що ставить під сумнів об'єктивність оцінювання), ця ідея є швидше пропозицією для внесення змін відповідними органами державної влади на час дії воєнного стану. З огляду на вищезрозглянуті фактори



обґрунтованість цієї пропозиції вимагає окремого аналізу професійного потенціалу бухгалтера щодо оцінювання наслідків війни на підприємстві в цілях, що виходять за рамки звичних вимог облікової системи, якщо гіпотетично такий обов'язок буде на нього покладений.

Потенціал, що закладений в освіту бухгалтера. Ми проаналізували навчальні програми декількох університетів України за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» освітньо-кваліфікаційного рівня «Бакалавр» на предмет знань і навиків, які отримують майбутні фахівці. Виявлено, що теоретичний потенціал бухгалтера (набуті знання і навички), сформований на базі першого рівня вищої освіти, достатній для працевлаштування за понад 10 професіями, що визначені Класифікатором професій ДК 003:2010 [16] (рис. 2). До таких професій належить також оцінювач (експертна оцінка майна) та оцінювач-експерт. Отже, роль оцінювача-експерта не чужа для бухгалтера, адже саме фахівці з освітою бухгалтера, пройшовши відповідне навчання (зокрема курси підвищення кваліфікації) і державну сертифікацію, займають цю нішу.



Рис. 2. Потенціал бухгалтера, сформований на базі першого рівня вищої освіти  
Джерело: розроблено авторами.

Професійну підготовку оцінювачів здійснюють навчальні заклади, які уклали з Фондом державного майна України угоди про співробітництво з професійної підготовки оцінювачів. На отримання кваліфікаційного свідоцтва оцінювача можуть претендувати фахівці, які мають закінчену вищу освіту та успішно завершили навчання за програмою базової підготовки і стажування. Порівняно з одно-двомісячною практикою під час навчання в університеті, стажування майбутніх оцінювачів триває один рік під керівництвом оцінювача, який має практичний досвід оцінювання майна, за спеціалізаціями, за якими відбувалось навчання, не менше двох років у складі суб'єкта оціночної діяльності. Останнім етапом підготовки оцінювача є кваліфікаційний іспит на отримання кваліфікаційного свідоцтва оцінювача, якому передусє успішне проходження стажування, складання звітів про оцінювання майна за спеціалізаціями оцінювання, за якими відбувалося стажування, а також отримання позитивної рекомендації від керівника стажування.

Таким чином, якщо дивитися лише на функціонально-професійну складову питання оцінювання наслідків війни на підприємстві, то ключовою перевагою кваліфікованого оцінювача перед професійним бухгалтером є практична складова – його безпосередній досвід складання звітів про оцінювання майна. Інші аспекти, зокрема наявність кваліфікаційного свідоцтва, стосуються вже організаційно-правового забезпечення, яке можуть змінити (врегулювати) законодавчо відповідні державні органи (Мінфін, Фонд державного майна України, Мінекономіки та ін.) з огляду на обставини воєнного стану.

Потенціал масштабу бухгалтерської спільноти. Сьогодні визначити точну кількість бухгалтерів в Україні доволі складно. Порівняно із США та ЄС відкритої статистики щодо цієї категорії спеціалістів у нашій країні не ведеться. Тому, щоб отримати реальні цифри, ми подали запит на отримання публічної інформації до Пенсійного фонду України про кількість зайнятих осіб у 2018–2021 рр. (за кожен рік окремо) за посадами:

- головний бухгалтер (1231);
- бухгалтер (з дипломом магістра) (2411.2);
- бухгалтер (3433);
- бухгалтер-ревізор (2411.2);
- бухгалтер-експерт (2411.2);
- спеціаліст-бухгалтер (2419.3);
- економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності (2441.2);
- офісний службовець (бухгалтерія) (4121);
- обліковець з реєстрації бухгалтерських даних (4121).

Згідно з даними, наданими Пенсійним фондом України, станом на 2021 р. загальна чисельність бухгалтерів за усіма посадами становила 133 тис. осіб (рис. 3).

У звітах міжнародних консалтингових компаній, міждержавних комісій та інших інституцій використовується показник не загальної кількості бухгалтерів у країні, а показник професійних бухгалтерів, тобто тих, які є членами професійних громадських об'єднань та / або пройшли навчання за міжнародними чи національними програмами сертифікації. Тобто увага зосереджується на сертифікованих бухгалтерях, або професійних бухгалтерях. Такий підхід до аналізу потенціалу бухгалтерської спільноти

є пріоритетним в Австралії, Великобританії, Новій Зеландії та США, де існують інституційно сильні професійні об'єднання бухгалтерів.

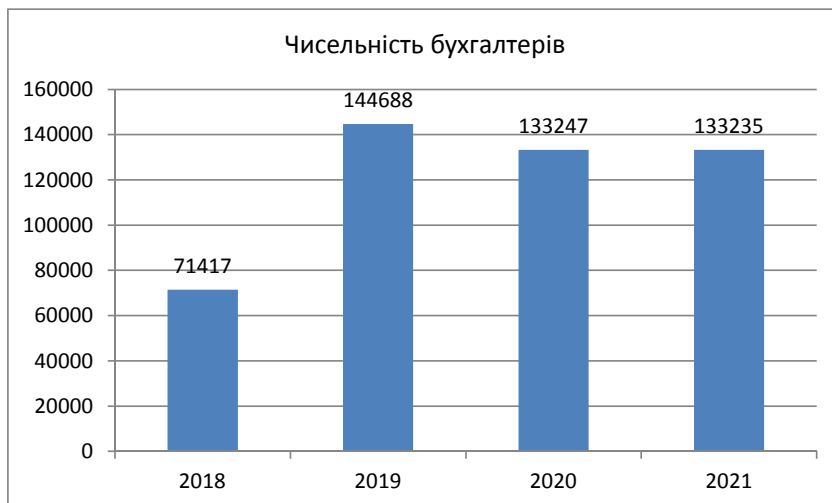


Рис. 3. Динаміка чисельності бухгалтерів в Україні

Джерело: дані Пенсійного фонду України.

Якщо такий підхід застосувати до вітчизняних бухгалтерів, то отримаємо більш-менш обґрунтовані цифри їх чисельності. В Україні діють такі професійні громадські організації бухгалтерів і аудиторів: Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА, 2,5 тис. членів), Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ понад 3 тис. членів), Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ, 2 тис. членів), Спілки аудиторів України (САУ, понад 1 тис. членів). Таким чином, з урахуванням бухгалтерів, які пройшли навчання за міжнародними програмами сертифікації, але не вступили до професійних громадських організацій, чисельність професійних бухгалтерів в Україні може сягати 10 тисяч. Вважаємо, що в умовах воєнного стану професійні бухгалтери можуть долучатися до оцінювання прямих збитків підприємств, адже їх практичний досвід та сертифікація не гірші, ніж незалежних оцінювачів.

Методичне забезпечення оцінювання збитків. На доручення Уряду спільним наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18.10.2022 р. № 3904/1223 затверджено Методику визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності [12]. Така Методика передбачає, що втрати визначатимуть лише незалежні оцінювачі та судові експерти. Водночас лише 128 експертів взяли участь у семінарі-практикумі «Оцінка реальних збитків, упущеної вигоди та потреб у відновленні майна і майнових прав», який проводив Фонд державного майна України 5-6 січня 2023 р. [14]. Це свідчить, що ще не всі оцінювачі здатні проводити оцінювання наслідків війни за цією Методикою.

Зазначимо, що хоча ця Методика призначена для застосування незалежними оцінювачами, в ній зазначено таке: Збитки в бухгалтерському обліку відображаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України, або Міжнародних стандартів фінансової звітності залежно від того, яку концептуальну основу використовує підприємство для звітування. Результат оцінювання збитків має вартісний вираз [12]. Отже, результат оцінювання має бути відображений у бухгалтерському обліку підприємства, а це вже прерогатива і відповідальність бухгалтера.

Ситуація із методичним забезпеченням судових експертів ще складніша, адже такі рекомендації розробляють Науково-дослідні установи судових експертиз. На їхніх сайтах ми не виявили нових методичних вказівок, натомість методичне забезпечення не розкриває специфіки оцінювання збитків внаслідок війни. Наприклад, в аспекті оцінювання наслідків війни на сайті Національного наукового центру «Інститут судових експертиз ім. засл. проф. М.С. Бокариуса» (<https://www.hniise.gov.ua>) пропонується проведення таких експертиз: будівельно-технічні (комплексні будівельно-технічні та вибухотехнічні – у разі необхідності встановлення виду боєприпасів, якими зруйновано об'єкт нерухомості); дорожньо-технічні; товарознавчі; транспортно-товарознавчі; економічні; інженерно-екологічні; психологічні [17].

З огляду на різноманітність і виробничо-майнову специфіку галузей економіки і підприємств, відповідно виникає ще одне питання: чи зможуть незалежні оцінювачі і судові експерти належним чином оцінити прямі збитки, застосовуючи одну для всіх Методику ФДМУ? Розуміючи цю проблему, фахівці Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» та ТДВ «Інститут обліку і фінансів» розробили Методичні рекомендації з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії російської федерації [13]. Ці рекомендації враховують галузеві особливості сільськогосподарських підприємств і, що головне, побудовані на основі бухгалтерських процедур і методів, що дає змогу кожному професійному бухгалтеру застосувати їх на практиці без додаткових зусиль на навчання.

Згідно з цими методичними рекомендаціями пропонується:

1). Надати сільськогосподарським підприємствам право самостійно визначити обсяг завданих збитків.

2). Орієнтуватися під час визначення збитків щодо:

– основних засобів – на вартість відтворення (заміщення) пошкодженого (зруйнованого) майна з урахуванням його стану до завданої шкоди;

– запасів – на ринкові ціни відповідного активу на дату визначення збитків.

Комісія, яку очолює бухгалтер, має мати докази ринкових цін, на основі яких здійснено розрахунки збитків.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Сьогодні Україна має вирішити такі складні завдання – перемогти агресора та здійснити післявоєнну відбудову економіки. Кожен громадянин, підприємство та державний орган мають зробити свій внесок у вирішення цього завдання в межах своїх можливостей і набутого потенціалу. Оцінювання та документування наслідків війни, зокрема прямих збитків підприємств, – важлива складова цієї роботи. З огляду на обмеженість чисельності

---

незалежних оцінювачів та судових експертів в Україні, професійний бухгалтер здатен долучитися до оцінювання наслідків війни на підприємстві. Як показують результати дослідження, потенціал його освіти і практичного досвіду, масштабність професійного бухгалтерського руху дають змогу стверджувати, що тимчасові зміни до законодавства щодо надання професійному бухгалтеру права оцінювання прямих збитків, завданих підприємству у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, будуть доцільними.

Розкрита в цій публікації ідея розширення функцій професійного бухгалтера сільськогосподарського підприємства в умовах військового стану може поширюватись на інші галузі економіки, а розроблення методичного забезпечення реалізації таких функцій може бути об'єктом нових наукових розвідок.

### **Література**

1. Формула миру: Зеленський назвав 10 умов припинення війни в Україні. УКРІНФОРМ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-politics/3614525-formula-miru-zelenskij-nazvav-10-umov-pripinenna-vijni-v-ukraini.html>
2. Жук В., Бездушна Ю., Попко Є. Амортизація активів підприємств у воєнний час. *Облік і фінанси*. 2022. № 1 (95). С. 5–12. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12)
3. Ishchenko Y., Semenyshena N., Yevdokymova N., Stepaniuk O., Tsaruk V. Management of agricultural business in war conditions: features of accounting and taxation. *Independent Journal of Management & Production*. 2022. No. 13 (4). s602-s624. <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i4.2006>
4. Кулик А. Особливості проведення знецінення активів в умовах збройної агресії. *Облік і фінанси*. 2022. № 4 (98). С. 5–12. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-5-12)
5. Костишин Н., Яковець Т. Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та, які наслідки. *Вісник економіки*. 2022. Вип. 2. С. 99–110. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.99>
6. Кундря-Висоцька О., Вагнер І., Демко І. Екстраполяція професійного судження в обліковій системі: значення та вплив на розвиток. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 2. С. 89–102. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.089>
7. Риндашу С.-М., Топор І. Д., Йонеску-Фелага Л. Еволюція цифрових навичок професійних бухгалтерів в умовах четвертої промислової революції: якісний підхід. *Облік і фінанси*. 2023. № 1 (99). С. 38–48. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-38-48](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-38-48)
8. Faccioli M., Zonneveld S., Tyler C. R., Day B. Does local Natural Capital Accounting deliver useful policy and management information? A case study of Dartmoor and Exmoor National Parks. *Journal of Environmental Management*. 2023. Iss. 327. 116272. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2022.116272>
9. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>
10. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
12. Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затверджена наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18.10.2022 р. № 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text>
13. Методичні рекомендації з фіксування прямої шкоди, завданої сільськогосподарським підприємствам внаслідок збройної агресії Російської Федерації, затверджені Вченою Радою ННЦ «Інститут аграрної економіки» (Протокол № 4 від 15.04.2022 р.), Вченою Радою Інституту обліку і фінансів (Протокол № 3 від 14.04.2022 р.). URL: [https://drive.google.com/file/d/1AZEClErAE6wNn5ke-CMo9EQzz\\_klQcaf/view](https://drive.google.com/file/d/1AZEClErAE6wNn5ke-CMo9EQzz_klQcaf/view)
14. Державний реєстр оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності. Фонд державного майна України. URL: <https://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-estimate-registers.html>
15. Експертгодини. Особливості. Об'єктивність. ВГО «Союз експертів України». URL: [https://seu.in.ua/last\\_news/ekspertogodyna-osoblyvosti-ob-yektyvnist/](https://seu.in.ua/last_news/ekspertogodyna-osoblyvosti-ob-yektyvnist/)
16. Класифікатор професій ДК 003:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 р. № 327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va327609-10#Text>
17. Визначення розміру шкоди та збитків, завданих фізичним та юридичним особам внаслідок збройної агресії Російської Федерації. Національний науковий центр «Інститут судових експертиз ім. засл. проф. М.С. Бокаріуса». URL: <https://www.hniise.gov.ua/14927-vstanovlennya-rozmr-zbitkv-sprichinenix-rosiskoyu-agresyu.html>

### References

1. UKRINFORM. (2022). Formula myru: Zelenskyi nazvav 10 umov pryupynennia viiny v Ukraini [Peace formula: Zelenskyi named 10 conditions for ending the war in Ukraine]. Retrieved from: <https://www.ukrinform.ua/rubric-politics/3614525-formula-miru-zelenskij-nazvav-10-umov-pripinenna-vijni-v-ukraini.html> [in Ukrainian].
2. Zhuk, V., Bezdushna, Yu., Popko, Ye. (2022). Depreciation of Enterprise Assets in Wartime. *Oblik i finansi*, 1(95), 5-12. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12) [in Ukrainian].
3. Ishchenko, Y., Semenysheva, N., Yevdokymova, N., Stepaniuk, O., & Tsaruk, V. (2022). Management of agricultural business in war conditions: features of accounting and taxation. *Independent Journal of Management & Production*, 13(4), s602-s624. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i4.2006> [in English].
4. Kulyk, A. (2022). Specifics of Asset Impairment in the Conditions of Armed Aggression. *Oblik i finansi*, 4(98), 5-12. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-5-12) [in Ukrainian].

- 
5. Kostyshyn, N., Yakovets, T. (2022). Oblikovo-podatkovaya systema v umovakh voiennoho stanu: yak diiaty ta, yaki naslidky [Accounting and taxing system in conditions of the state of war: how to act and what the consequences]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 2, 99–110. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.02.99> [in Ukrainian].
  6. Kundrya-Vysotska, O., Wagner, I., Demko, I. (2023). Ekstrapoliatsiia profesiinoho sudzhennia v oblikovii systemi: znachennia ta vplyv na rozvytok [Extrapolation of professional judgment in the accounting system: significance and impact on development]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 2, 89–102. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.02.089> [in Ukrainian].
  7. Rîndaşu, S.-M., Topor, I. D., Ionescu-Feleagă, L. (2023). The Evolution of Management Accountants' Digital Skills in Industry 4.0: A Qualitative Approach. *Oblik i finansî*, 1(99), 38-48. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-38-48](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-38-48) [in English].
  8. Faccioli, M., Zonneveld, S., Tyler, C. R., & Day, B. (2023). Does local Natural Capital Accounting deliver useful policy and management information? A case study of Dartmoor and Exmoor National Parks. *Journal of Environmental Management*, 327, 116272. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2022.116272> [in English].
  9. Verkhovna Rada Ukrainy. (2001). Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 12.07.2001 № 2658-III [On valuation of property, property rights and professional valuation activities in Ukraine: Law of Ukraine dated 07.12.2001 No. 2658-III]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> [in Ukrainian].
  10. Verkhovna Rada Ukrainy. (1994). Pro sudovu ekspertyzu: Zakon Ukrainy vid 25.02.1994 № 4038-XII [On forensic examination: Law of Ukraine dated 25.02.1994 No. 4038-XII]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> [in Ukrainian].
  11. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated 16.07.1999 No. 996-XIV]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
  12. Ministerstvo ekonomiky Ukrainy & Fond derzhavnoho maina Ukrainy. (2022) Metodyka vyznachennia shkody ta obsiahu zbytkiv, zavdanykh pidpriemstvom, ustanovam ta orhanizatsiiam usikh form vlasnosti vnaslidok znyshchennia ta poskodzhennia yikh maina u zviazku iz zbroinoiu ahresiieiu Rosiiskoi Federatsii, a takozh upushchenoi vyhody vid nemozhlyvosti chy pereshkod u provadzhenni hospodarskoi diialnosti vid 18.10.2022 № 3904/1223 [Methodology for determining the damage and the amount of damage caused to enterprises, institutions and organizations of all forms of ownership as a result of the destruction and damage of their property in connection with the armed aggression of the Russian Federation, as well as the lost profit from the impossibility or obstacles in the conduct of economic activity, dated 18.10.2022 No. 3904/1223]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> [in Ukrainian].

13. Instytut aharnoї ekonomiky & Instytut obliku i finansiv. (2022). Metodychni rekomendatsii z fiksuvannia priamoї shkody, zavdanoї silskohospodarskym pidpriemstvam vnaslidok zbroinoї ahresii Rosiiskoi Federatsii [Methodical recommendations for recording direct damage caused to agricultural enterprises as a result of the armed aggression of the Russian Federation]. Retrieved from: [https://drive.google.com/file/d/1AZEClerAE6wNn5ke-CMo9EQzz\\_kIQcaf/view](https://drive.google.com/file/d/1AZEClerAE6wNn5ke-CMo9EQzz_kIQcaf/view) [in Ukrainian].
14. Fond derzhavnoho maina Ukrainy. (2023). Derzhavnyi reiestr otsiniuvachiv ta subiektiv otsinochnoi diialnosti [State register of appraisers and subjects of appraisal activity]. Retrieved from <https://www.spfu.gov.ua/ua/content/spf-estimate-registers.html> [in Ukrainian].
15. Soiuz ekspertiv Ukrainy. (2023). Ekspertohodyna. Osoblyvosti. Obiektivnist [Expert hour. Features. Objectivity]. Retrieved from [https://seu.in.ua/last\\_news/ekspertohodyna-osoblyvosti-ob-yektivnist/](https://seu.in.ua/last_news/ekspertohodyna-osoblyvosti-ob-yektivnist/) [in Ukrainian].
16. Derzhspozhyvstandartu Ukrainy. (2010). Klasyfikator profesii DK 003:2010, vid. 28.07.2010 № 327 [Classifier of professions DK 003:2010, dated 28.07.2010 No. 327]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/va327609-10#Text> [in Ukrainian].
17. Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut sudovykh ekspertyz im. Zasl. prof. M.S. Bokariusa». (2023). Vyznachennia rozmiru shkody ta zbytkiv, zavdanykh fizychnym ta yurydychnym osobam vnaslidok zbroinoї ahresii Rosiiskoi Federatsii [Determining the amount of damage and losses caused to individuals and legal entities as a result of the armed aggression of the Russian Federation]. Retrieved from: <https://www.hniise.gov.ua/14927-vstanovlennya-rozmru-zbitkv-sprichinenix-rosiskoyu-agresyu.html> [in Ukrainian].

Статтю отримано 02 серпня 2023 р.

Article received August 2, 2023.